

NOVITÀ NORMATIVE

- ▶ BENEFICI DELL'ADOZIONE DI UN TAX CONTROL FRAMEWORK (TCF) PER LE IMPRESE DI MINORI DIMENSIONI

In tema di attuazione della Legge delega fiscale, si segnala che lo **schema di decreto legislativo** attuativo della cd. "*cooperative compliance*", **approvato** in prima lettura **dal Consiglio dei Ministri del 16.11.2023**, ha esteso la possibilità anche alle **imprese di minori dimensioni** di ottenere **benefici fiscali** in termini di **riduzione delle sanzioni** a condizione che le stesse adottino un **Tax Control Framework (TCF)** certificato da un professionista.

Il **Tax Control Framework** è un **sistema di controllo interno** che consente un puntuale **monitoraggio, presidio e valutazione del rischio fiscale**, intendendosi quest'ultimo come il rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento.

Si ricorda che il **TCF** risulta uno dei **presupposti** del **regime di adempimento collaborativo** (cd. "*cooperative compliance*") introdotto dal D.Lgs. 128/2015 (art. 4) con il fine di incentivare e promuovere la trasparenza e la compliance fiscale. Il regime, infatti, consente un'interlocuzione preventiva tra contribuente ed Amministrazione Finanziaria con quest'ultima che, previo l'impegno del contribuente a dotarsi di un sistema certificato di controllo del rischio fiscale (TCF), può acquisire tempestivamente informazioni su operazioni potenzialmente rischiose sotto il profilo fiscale; di contro il contribuente può in breve tempo avere riscontro in merito ai comportamenti da attuare per essere aderente agli orientamenti del Fisco, oltre ad avere benefici in termini di riduzione delle sanzioni ed esonero dalla presentazione di garanzie per l'ottenimento di rimborsi di imposte.

Nonostante la recente riduzione delle soglie di accesso previste dal medesimo schema di decreto legislativo, l'adesione alla **cooperative compliance** (che richiede l'adozione di un TCF certificato) è consentita solamente al **superamento di ricavi o volumi d'affari di importo rilevante** e, quindi, destinata solo alle imprese di grandi dimensioni (limite minimo di 750 milioni di ricavi o volumi d'affari dal 1° gennaio 2024, 500 milioni di euro per il triennio 2025-2026-2027, 100 milioni di euro a decorrere dal 2028) oppure, indipendentemente dal volume di affari e ricavi, anche ai soggetti partecipanti al regime di consolidato fiscale nazionale se almeno uno dei soggetti aderenti risulti in possesso dei requisiti dimensionali sopra menzionati ed il gruppo abbia adottato un TCF certificato.

Come detto, con lo schema di decreto legislativo sopra citato, l'adozione di un **TCF certificato** consentirà **anche ai soggetti** che **non possono accedere al regime di cooperative compliance** di ottenere **vantaggi** in termini di **disapplicazione delle sanzioni** mediante un **confronto** tempestivo e preventivo **con l'Agenzia delle Entrate** in merito ai **propri rischi fiscali**.

Tali contribuenti di minori dimensioni potranno **optare volontariamente** per l'adozione di un **sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (TCF)**, dandone comunicazione all'Agenzia delle Entrate.

L'accesso al regime avverrà mediante un'opzione con effetto dall'inizio del periodo d'imposta in cui è esercitata (probabilmente sarà già dal 2024), che avrà durata di biennale e sarà irrevocabile e tacitamente rinnovabile.

I vantaggi dell'opzione per l'adozione del Tax Control Framework certificato per i soggetti di minori dimensioni saranno:

- la **riduzione a 1/3 delle sanzioni amministrative** non applicate in misura superiore al minimo edittale per le violazioni relative ai rischi di natura fiscale comunicati preventivamente con interpello prima della presentazione della dichiarazione o prima di altre scadenze;
- la **non punibilità per il reato di dichiarazione infedele** di cui all'art. 4 del D.Lgs. 74/2000 per le **violazioni di norme tributarie** dipendenti dai rischi fiscali relativi ai **solli elementi attivi sottratti ad imposizione** (non per gli elementi passivi inesistenti), nel caso in cui la relativa fattispecie concreta e personale sia stata comunicata all'Agenzia delle Entrate mediante istanza di interpello.

Si ricorda, infine, che il TCF dovrà essere periodicamente **certificato da un professionista indipendente** in possesso di una specifica professionalità, iscritto all'albo degli **avvocati o dei dottori commercialisti ed esperti contabili**.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

► DECORRENZA DEGLI INTERESSI SUI RIMBORSI DOVUTI AL CONTRIBUENTE

In merito alla **decorrenza** degli **interessi dovuti dall'Amministrazione Finanziaria al contribuente** si segnala l'**Ordinanza** della **Corte di Cassazione n. 30402 del 02.11.2023**.

La fattispecie riguardava il ricorso di una società di assicurazione che contestava il calcolo degli interessi ad essa dovuti dall'Amministrazione finanziaria, nello specifico relativi a una **richiesta di rimborso IRES** ai fini dell'**eliminazione della doppia imposizione** scaturita da **imputazione temporale di elementi reddituali**, definita in sede di **accertamento con adesione**.

Secondo i giudici della Suprema Corte, nel caso in esame la **decorrenza degli interessi** viene individuata nel **momento in cui è stato effettuato l'esborso non dovuto**, e non già in quello (successivo) dell'atto di adesione.

Tale orientamento scaturisce dall'**art. 44 del D.P.R. 602/1973**, e dalla **natura compensativa** (e non moratoria) **degli interessi** stessi. Trattasi peraltro di un **orientamento consolidato nel tempo**, come emerge da precedenti pronunce della medesima Corte.

"La giurisprudenza di questa Corte è costante nell'affermare che gli interessi dovuti per il ritardo nel rimborso delle imposte dirette, ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 44, a differenza degli ordinari interessi che, in quanto frutti civili, si acquistano di giorno in giorno, maturano, per ogni semestre intero, escluso il primo, con decorrenza dalla data del versamento e fino a quella dell'ordinativo di pagamento" (Sentenza della Corte di Cassazione n. 25684 del 14.12.2016).

"Il consolidato e continuo orientamento in questione (a prescindere da ogni interferenza delle norme applicabili ratione temporis in tema di imposizione dell'attribuzione patrimoniale rappresentata dagli interessi in questione) evidenzia dunque la funzione in senso lato "compensativa" (del mancato godimento, da parte del contribuente, del denaro in precedenza versato), che prescinde da un ritardo che sia colpevolmente imputabile all'Amministrazione (che, nel frattempo, ha ricevuto e posseduto la stessa somma) e legittimi la "mora" di quest'ultima, ai fini della decorrenza degli interessi di legge" (Sentenza della Corte di Cassazione n. 11189 del 27.04.2023).

IMPOSTE INDIRETTE E RELATIVI ADEMPIMENTI DICHIARATIVI

► **APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA DI REGISTRO AL 3% ALLE DELIBERE DI FINANZIAMENTO SOCI**
Con la **Sentenza n. 31174 del 09.11.2023**, la Corte di Cassazione è intervenuta sul tema dell'**assoggettamento ad imposta di registro del finanziamento da parte dei soci alla società**.

La Suprema Corte si è pronunciata a seguito del **ricorso della società contribuente** avverso due **avvisi di liquidazione ed irrogazione di sanzioni** in materia di **imposta di registro** per l'**omessa registrazione e versamento** in relazione a **finanziamenti infruttiferi** ritenuti enunciati ai sensi dell'art. 9, Parte I, tariffa ex D.P.R. 131/1986.

Per l'Agenzia delle Entrate tali **finanziamenti** soci erano qualificabili quali **operazioni di mutuo**, ritenendo applicabile l'imposta di registro proporzionale nella misura del 3%.

La **Suprema Corte** è intervenuta **confermando la sentenza in appello** indicando che *"la delibera assembleare ben può costituire la fonte dell'obbligazione del singolo socio a condizione che sia redatto secondo la modalità legale e dunque se la delibera "approva la sottoscrizione di versamenti in favore della società, a titolo di finanziamento infruttifero di interessi" può concludersi che essa contiene l'enunciazione di un finanziamento erogato"*.

Pertanto, la **presenza dei soci in assemblea** giuridicamente consente di ritenere che essi (anche individualmente) risultino **"parte" degli atti enunciati** (in relazione ad essi, in senso tecnico negoziale).

La sentenza richiama anche una **precedente pronuncia** (Sentenza della Corte di Cassazione n. 21699 del 29.07.2021) che ha confermato la decisione in appello *"laddove ha ritenuto che dovesse essere assoggettato all'imposta di registro un finanziamento sulla base della sua sola enunciazione nel verbale di assemblea, atto che è comunque soggetto a registrazione ..., ed al quale parteciparono gli stessi soggetti dell'atto enunciato"*.

Infine, nella fattispecie esaminata, la disponibilità da parte dei soci alla sottoscrizione di finanziamenti infruttiferi era stata dagli stessi confermata per corrispondenza mediante raccomandate scambiate in sede di convocazione dell'assemblea.

ASPETTI SOCIETARI

► **DILAZIONE DI PAGAMENTO PER UNA FORNITURA CONCESSA DAL SOCIO QUALIFICATA COME UN FINANZIAMENTO SOCI**

Con l'**Ordinanza n. 30089 del 30.10.2023** la **Corte di Cassazione** ha confermato che una **sistematica dilazione di pagamento**, concessa **da un socio alla società** in relazione ad una **fornitura di merci** dallo stesso effettuata, può far qualificare tale fornitura come un **finanziamento soci** ex art. 2467 del Codice Civile e quindi postergato alla soddisfazione di altri creditori.

Infatti, **il mancato o ritardato (per lungo tempo) pagamento di un'obbligazione scaduta**, non contemplabile nella prassi commerciale in quanto al contempo la società continua a beneficiare di altre forniture concesse dal socio creditore, consente alla società stessa di gestire la propria liquidità beneficiando di un'operatività che, senza tale dilazione, non avrebbe avuto.

L'orientamento emerso nell'Ordinanza si fonda anche su **precedenti pronunce** della medesima Corte di Cassazione, come di seguito indicato.

"Va preliminarmente osservato che questa Corte ha già avuto modo di affermare che il termine "finanziamento" non risulta assumere, "nel contesto del diritto vigente", un "significato unico e costante"; soprattutto, non viene senz'altro a ridursi a formula equivalente a quella di "contratti"

di credito” (cfr., in particolare, Cass. n. 14915/2019; Cass. n. 3017/2019; Cass., n. 2664/2019; Cass., n. 11878/2018) tanto che neppure la normativa dettata nel D.Lgs. n. 123 del 1998 (Testo Unico della Finanza) detta, o contiene, una definizione ad hoc del lemma “finanziamento” (vedi Cass. n. 2664/2019). Ne consegue, che, a maggior ragione, la nozione di “finanziamento dei soci a favore della società” di cui all’art. 2467 c.c. non comprende i soli contratti di credito, in quanto il secondo comma della stessa norma prevede che rientrino in quella categoria i finanziamenti effettuati “in qualsiasi forma” e, quindi, ogni atto che comporti un’attribuzione patrimoniale accompagnata dall’obbligo della sua futura restituzione (vedi, ancora, Cass. n. 3017/2019; come anche Cass. n. 6104/2019, secondo cui è irrilevante la modalità di conferimento prescelta all’interno dell’ente).

Esaminando, in particolare, il caso esaminato dalla sopra citata Cass. n. 3017/2019, l’agevolazione finanziaria era consistita in un servizio di fornitura in esclusiva effettuato da un socio a favore della società e significativamente protrattosi nel tempo, senza che a fronte della sua continuativa esecuzione avesse fatto riscontro una qualche attività di pagamento da parte del soggetto societario che dei beni, via via così forniti, si era avvantaggiato.

Il caso di specie si differenzia da quello già esaminato (nei termini sopra illustrati) da questa Corte, atteso che la fornitura in esclusiva di merci da parte del socio (...) - prima del mancato pagamento dei crediti di cui è stata richiesta l’ammissione al passivo - veniva usualmente sì pagata dalla società (...), ma con la concessione alla medesima di sistematiche dilazioni di pagamento, abnormi rispetto a quelle mediamente praticate dagli altri fornitori e ai termini d’uso dei pagamenti del settore, che si aggiravano sui 1000 giorni (picco del 2010), poi ridottesi negli anni successivi, ma mai sotto i 500 giorni (a fronte di termini di pagamento delle fatture che formalmente variavano da 90/100 giorni fino ad un massimo di 150 giorni)”.

AGEVOLAZIONI FISCALI E DI ALTRO GENERE

► ISTITUZIONE DELL’ALBO DEI CERTIFICATORI DEI PROGETTI DI RICERCA E SVILUPPO

In tema di **credito d’imposta Ricerca e Sviluppo**, si informa che in data **04.11.2023** è stato **pubblicato in Gazzetta Ufficiale il D.P.C.M. del 15.09.2023**, avente **effetto dal 19.11.2023**, che **istituisce l’albo dei soggetti abilitati alla certificazione** di tali crediti d’imposta.

Si ricorda che, ai sensi dell’art. 23, comma 2, del D.L. 73/2022 e successive modificazioni, il nuovo **albo dei certificatori**, tenuto presso il Ministero delle Imprese e del Made in Italy (MIMIT), conterrà l’elenco dei **soggetti** che, **su richiesta delle imprese committenti**, potranno **certificare progetti e sottoprogetti** relativi ad investimenti in attività ammissibili al riconoscimento dei seguenti crediti d’imposta:

- **Ricerca & Sviluppo, Innovazione tecnologica (anche digitale 4.0 e transizione ecologica), Design e innovazione estetica** previsti dall’art. 1, commi 200-202, L. 160/2019, applicabili **dal periodo 2020**;
- **Ricerca & Sviluppo**, previsto dall’art. 3, D.L. 145/2013, relativo ai **periodi dal 2015 al 2019**.

La certificazione sarà rilasciata da soggetti pubblici e privati, che dovranno avere **requisiti di professionalità, onorabilità e imparzialità**, con lo **scopo di mettere l’impresa al riparo**, anche per progetti già realizzati, **da possibili contestazioni dell’Agenzia delle Entrate**.

L’art. 3 del D.P.C.M. attuativo imposta la procedura e il contenuto della certificazione, che deve:

- basarsi su criteri e regole previsti dal D.M. 26.05.2020 negli articoli: 2 (ricerca fondamentale, industriale e sviluppo sperimentale), 3 (innovazione tecnologica), 4 (design e ideazione estetica), 5 (innovazione digitale 4.0, transizione ecologica ed economia circolare);
- essere coerente con le Linee guida che dovranno essere pubblicate dal Ministero delle Imprese e del Made in Italy entro la fine del 2023.

La certificazione di tipo volontario si affianca a quella obbligatoria, rilasciata da un soggetto incaricato della revisione legale dei conti, sull'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile (art. 1, comma 205, L. 160/2019). Solo in presenza di questa, l'impresa può usare il credito in compensazione.

Entro il 17.02.2024 dovranno essere emessi due decreti direttoriali per stabilire le modalità operative per l'iscrizione all'albo e altri adempimenti connessi.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

- ▶ AMMISSIBILITÀ DELLA SCISSIONE CON SCORPORO IN CASO DI BENEFICIARIE PREESISTENTI

In tema di **scissione con scorporo**, si segnala l'intervento del **Consiglio Notarile di Milano** che, con la **Massima n. 209 del 07.11.2023**, si è espresso legittimando **tale operazione** anche se **posta in essere nei confronti di una o più società beneficiarie preesistenti**. Nella Massima si specifica anche che, nel caso in cui la o le società beneficiarie preesistenti non siano possedute interamente dalla società scissa e non ricorra un'altra fattispecie caratterizzata da inesistenza o irrilevanza del rapporto di cambio non può trovare applicazione la disciplina della scissione mediante scorporo con beneficiarie di nuova costituzione, assumendo rilevanza la determinazione del rapporto di cambio, e, di conseguenza, risultando applicabile la disciplina ordinaria della scissione.

La massima in oggetto indica anche che in caso di **scissione con scorporo** (a prescindere dalla preesistenza o meno delle beneficiarie) **non è richiesta la perizia di stima ex art. 2343 e 2465 del Codice Civile**, tranne il caso in cui si tratti di una scissione di una società di persone a favore di società di capitali (ex art. 2501-sexies, comma 7, del Codice Civile) o che si verifichi una delle altre situazioni che rendono necessaria tale perizia.

Infine, il Consiglio Notarile di Milano precisa che la **scissione mediante scorporo** può essere eseguita con **assegnazione di qualsiasi componente del patrimonio della società scissa**, a prescindere che l'oggetto della scissione sia o non sia qualificabile come ramo d'azienda; in particolare, il riferimento alla **"continuazione dell'attività della scissa"** di cui all'art 2506.1, comma 1, è da intendersi come circostanza che **la società scissa non si estingua** per effetto della scissione, bensì continui ad esistere.

*Le informazioni contenute nel presente documento hanno carattere generale e non sono da considerarsi un esame esau-
stivo né intendono esprimere un parere o fornire una consulenza di natura legale-tributaria e non prescindono dalla ne-
cessità di ottenere pareri specifici con riguardo alle singole fattispecie descritte. Di conseguenza, il presente documento
non costituisce un (né può essere altrimenti interpretato quale) parere legale o fiscale, né può in alcun modo considerarsi
come sostitutivo di una consulenza specifica.*